



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.721042/2018-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.412 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente CITALE BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de (restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. QUALIDADE DA PROVA.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. É relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

4. DEMONSTRATIVO DO CÁLCULO DA RESTITUIÇÃO OU DO RESSARCIMENTO

MES	ANO	AQUISIÇÃO DE LEITE	PIS PRESUMIDO 0,99%	COFINS PRESUMIDO 4,56%	TOTAL DE CRÉDITO APURADO
Janeiro	2013	912.559,31	9.034,32	41.612,75	50.647,07
Fevereiro	2013	815.699,54	8.075,43	37.195,96	45.271,39
Março	2013	818.407,72	8.102,18	37.319,45	45.421,63
Abril	2013	690.815,43	6.839,11	31.501,23	38.340,34
Mai	2013	623.057,35	6.168,28	28.411,47	34.579,75
Junho	2013	788.149,69	7.802,69	35.939,61	43.742,30
Julho	2013	568.430,91	5.627,55	25.920,46	31.548,01
Agosto	2013	827.840,55	8.195,70	37.749,58	45.495,28
Setembro	2013	549.712,79	5.442,20	25.066,92	30.509,12
Outubro	2013	671.891,09	6.651,76	30.638,26	37.290,02
Novembro	2013	1.204.231,09	11.921,86	54.912,93	66.834,79
Dezembro	2013	629.275,28	6.229,82	28.694,95	34.924,77
SUB-TOTAL		9.100.070,75	90.090,90	414.963,57	505.054,47

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de julgamento de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório, (fls. 1018/1021), cientificado em 21/01/2020, conforme consignado às fls. 1028/1029, que indeferiu o Pedido de Ressarcimento, fl. 345, em formulário papel, pleiteando o crédito presumido de PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO MERCADO INTERNO sobre aquisições de leite *in natura*, instituído com base no Decreto nº 8.533/2015, que regulamentou o disposto no art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004, tendo como valor do pedido o montante de R\$ 25.211,93, referente ao período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013.

DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

A Fiscalização elaborou o Relatório de Auditoria, fls. 1003/1017, em cumprimento à liminar exarada no mandado de segurança nº 1005719-87.2019.4.01.3500 pela 3ª Vara Federal Cível da SJGO.

Para atender a determinação judicial, o procedimento fiscal nº 01.2.01.002019-00632-5 foi aberto com a finalidade de analisar pedidos de ressarcimento de crédito presumido da Contribuição para o PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (crédito presumido do art. 8º da Lei 10.925/04 apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite).

A Fiscalização abriu o e-processo nº 10265.021117/2019-98 para troca de informações com a contribuinte e para concentrar toda a documentação que respalda o reconhecimento do direito creditório dos pedidos de ressarcimento e para consulta da própria contribuinte.

Em razão de os pedidos de ressarcimento abrangerem todos os anos- calendário de 2012 e 2013, os pedidos foram desmembrados por tributo e por trimestre de apuração, conforme disposto no artigo 56 da IN RFB 1.717, de 17 de julho de 2017.

Essa IN consolidou a legislação tributária no que tange aos créditos ressarcíveis. O crédito presumido, em comento, possui previsão de ressarcimento no art. 53.

No decorrer do procedimento, a empresa foi intimada a justificar o motivo pelo qual não houve apuração de créditos presumidos em alguns Dacons/EFD-Contribuições. Considerando que a contribuinte, em resposta, afirmou que não apurou os créditos presumidos em alguns Dacons/EFD-contribuições, a Fiscalização efetuou a análise conjunta dos créditos básicos e presumidos, pautada pelos Dacons ativos.

Em relação ao estorno das vendas de leite *in natura*, ficou demonstrado que a empresa revende parte do leite *in natura*, conforme tabela, em arquivo não paginável, anexa à fl. 654, e, portanto, não teria direito ao crédito presumido nesse caso, pois para tê-lo precisaria utilizar o leite adquirido, com suspensão da contribuição, como insumo na produção de mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, nos moldes do art. 8º da Lei nº 10.925/2004.

Assim, o leite revendido *in natura* não gera direito a crédito de PIS/Cofins: nem presumido, posto que não é utilizado na industrialização, nem muito menos básico, pois se trata de produto adquirido sem incidência da contribuição.

Nesse contexto, a empresa foi intimada a justificar o motivo pelo qual não fez o estorno do leite *in natura* comercializado e o estorno das devoluções de compra de leite *in natura*. A empresa respondeu que, por um equívoco, não procedeu ao estorno dos créditos presumidos de PIS/COFINS apropriados. Para tanto, apresentou planilha em que efetuou o devido estorno.

Na planilha apresentada, a contribuinte reduziu a base de cálculo do valor das vendas de leite *in natura*. No caso, a Fiscalização efetuou as glosas, adotando a mesma metodologia de cálculo da contribuinte.

Considerando as informações acima, foi elaborada pela Fiscalização a planilha abaixo que sintetiza os valores a ressarcir dos créditos de PIS/COFINS relativos ao ano-calendário de 2013, ressaltando que houve crédito a ressarcir tão-somente nos meses de novembro e dezembro.

Tributo	Mês	Base de Cálculo do Crédito Presumido	Glosa – NFe Canceladas	Base de Cálculo do Crédito Presumido Ajustada	Crédito Antes do Estorno e Utilizações	Estorno	Débitos – saídas de leite in natura	Crédito Utilizado	Saldo Mensal	Saldo Acumulado	Saldo a Ressarcir
COFINS	jan/13	912.559,21		912.559,21	41.612,70	31,60	0,00	7.289,05	34.292,05	34.292,05	0,00
COFINS	fev/13	815.699,56	115.134,22	700.565,34	31.945,78	55,45	0,00	9,59	31.880,74	66.172,78	0,00
COFINS	mar/13	818.407,68	7.007,93	811.399,75	36.999,83	17.209,15	28.531,31	0,00	-8.740,64	57.432,14	0,00
COFINS	abr/13	690.815,35		690.815,35	31.501,18	82,46	0,00	0,00	31.418,72	88.850,87	0,00
COFINS	mai/13	623.057,46	50.994,96	572.062,50	26.086,05	4.573,19	7.463,96	0,00	14.048,90	102.899,77	0,00
COFINS	jun/13	788.149,78	26.445,09	761.704,69	34.733,73	17.251,93	28.000,37	0,00	-10.518,57	92.381,20	0,00
COFINS	jul/13	568.430,92		568.430,92	25.920,45	24.223,12	40.304,74	0,00	-38.607,41	53.773,79	0,00
COFINS	ago/13	827.840,57	889,02	826.951,55	37.708,99	29.335,65	46.211,44	0,00	-37.838,10	15.935,69	0,00
COFINS	set/13	549.712,72		549.712,72	25.066,90	18.901,06	28.936,64	0,00	-22.770,80	-6.835,11	0,00
COFINS	out/13	671.891,01		671.891,01	30.638,23	15.595,36	23.511,70	0,00	-8.468,83	-15.303,94	0,00
COFINS	nov/13	1.204.231,14		1.204.231,14	54.912,94	13.284,15	22.069,47	0,00	19.559,32	19.559,32	19.559,32
COFINS	dez/13	629.275,22		629.275,22	28.694,95	1.374,82	1.268,20	0,00	26.051,93	45.611,25	26.051,93

Tributo	Mês	Base de Cálculo do Crédito Presumido	Glosa – NFe Canceladas	Base de Cálculo do Crédito Presumido Ajustada	Crédito Antes do Estorno e Utilizações	Estorno	Débitos – saídas de leite in natura	Crédito Utilizado	Saldo Mensal	Saldo Acumulado	Saldo a Ressarcir
PIS	jan/13	912.559,60		912.559,60	9.034,34	6,86	0,00	1.582,50	7.444,98	7.444,98	0,00
PIS	fev/13	815.700,00	115.134,22	700.565,78	6.935,60	12,04	0,00	2,08	6.921,48	14.366,46	0,00
PIS	mar/13	818.408,08	7.007,93	811.400,15	8.032,86	3.736,20	6.194,30	0,00	-1.897,63	12.468,83	0,00
PIS	abr/13	690.815,15		690.815,15	6.839,07	17,90	0,00	0,00	6.821,17	19.289,99	0,00
PIS	mai/13	623.057,58	50.994,96	572.062,62	5.663,42	992,86	1.620,47	0,00	3.050,09	22.340,09	0,00
PIS	jun/13	788.149,49	26.445,09	761.704,40	7.540,87	3.745,49	6.079,03	0,00	-2.283,64	20.056,45	0,00
PIS	jul/13	568.431,31		568.431,31	5.627,47	5.258,97	8.750,37	0,00	-8.381,87	11.674,58	0,00
PIS	ago/13	827.840,40	889,02	826.951,38	8.186,82	6.368,92	10.032,75	0,00	-8.214,85	3.459,73	0,00
PIS	set/13	549.713,13		549.713,13	5.442,16	4.103,52	6.282,30	0,00	-4.943,66	-1.483,93	0,00
PIS	out/13	671.890,91		671.890,91	6.651,72	3.385,83	5.104,51	0,00	-1.838,63	-3.322,56	0,00
PIS	nov/13	1.204.231,31		1.204.231,31	11.921,89	2.884,06	4.791,40	0,00	4.246,43	4.246,43	4.246,43
PIS	dez/13	629.275,76		629.275,76	6.229,83	298,48	275,33	0,00	5.656,02	9.902,45	5.656,02

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A contribuinte alega, em sua Manifestação de Inconformidade, fls. 1032/1037, interposta em 20/02/2020, que, ainda que as vendas do leite estejam classificadas com o código NCM 0405.1000 - leite *in natura*, a empresa vendeu o leite pasteurizado, nos moldes do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004 e, portanto, teria direito à redução a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda no mercado interno de leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado.

Alega ainda que a redução a zero de alíquotas de tributos deve ser interpretada literalmente, na forma do art. 111 do CTN, vez que se assemelha ao fenômeno da isenção.

Por fim, postula que teria direito ao creditamento do PIS/Cofins, considerando o art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004. E, caso não entenda pela reforma do despacho decisório, requer a conversão do julgamento em diligência (perícia), a fim de comprovar *in loco* que o leite comercializado é submetido ao processo de pasteurização, considerando que a conclusão fiscal limita-se à avaliação do NCM indicado nas notas fiscais, em afronta à verdade material.

Em 09 de abril de 2020, através do **Acórdão nº 03-90.679**, a 9ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF, **julgou improcedente** a Manifestação de Inconformidade.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 22 de setembro de 2020, às e-folhas 1.051.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 21 de outubro de 2020, e-folhas 1.054, de e-folhas 1.056 à 1.063.

Foram alegadas razões de fato e de direito nos mesmos termos que a Manifestação de Inconformidade.

- DOS PEDIDOS

Por todos os motivos expostos em linhas pretéritas, a Recorrente requer seja o presente Recurso Voluntário recebido e processado, bem como seja dado provimento à presente pretensão recursal para, ao final, reformar o v. Acórdão recorrido, em homenagem ao princípio da verdade material, considerando que as receitas oriundas das vendas “glosadas” pela Administração Tributária, não ensejam a incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, considerando que não se referem ao leite *in natura*, mas sim ao leite industrializado, ensejando a tributação à alíquota 0, nos termos do art. 1º, XI, da lei nº 10.925/04.

Alternativamente, caso os ilustres Julgadores não entendam pela reforma do v. Acórdão recorrido, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, requer a conversão do julgamento em diligência (perícia), a fim de que seja devidamente comprovado, através de perícia *in loco*, que o leite comercializado pela Recorrente é submetido ao processo de pasteurização, não havendo qualquer tipo de revenda de leite *in natura*, ao contrário do que defendido pelo i. Auditor Fiscal, cujo entendimento foi acolhido pela DRJ, simplesmente com base na descrição equivocadamente empregada quando da emissão do documento fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

- Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

O contribuinte foi intimado do Acórdão, por via eletrônica, em 22 de setembro de 2020, às e-folhas 1.051.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 21 de outubro de 2020, e-folhas 1.054.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

- O direito referente ao crédito presumido de PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO MERCADO INTERNO sobre aquisições de leite *in natura*, instituído com base no Decreto nº 8.533/2015, que regulamentou o disposto no art. 9º-A da Lei nº 10.925/2004, tendo como valor do pedido o montante de R\$ 25.211,93, referente ao período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013.

Passa-se à análise.

Trata-se o presente de pedido de ressarcimento de crédito presumido de PIS relativo ao 1º trimestre de 2013, comportando um crédito total no importe de R\$ 18.664,86 (dezoito mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e oitenta e seis centavos).

Em 29/01/2018, no e-processo 10120.721042/2018-11, por meio de Pedido de Ressarcimento realizado em formulário (fls. 345), a contribuinte em epígrafe solicita a devolução de suposto saldo de crédito presumido de que trata o art. 8º da Lei 10.925/04 apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite.

Em razão do pedido de ressarcimento abranger todos os créditos do ano de 2013, o pedido foi desmembrado por tributo e por trimestre de apuração, conforme disposto no artigo 56 da IN RFB 1.717, de 17 de julho de 2017. Desta forma, o pedido de ressarcimento foi desmembrado para os seguintes processos:

Processo	Crédito	PA	Valor
10120.721042/2018-11	Pis	1º trim 2013	R\$ 25.211,93
10120.739773/2019-95	Pis	2º trim 2013	R\$ 20.810,08
10120.739774/2019-30	Pis	3º trim 2013	R\$ 19.265,45
10120.739775/2019-84	Pis	4º trim 2013	R\$ 24.803,44

10120.739780/2019-97	Cofins	1º trim 2013	R\$ 116.128,16
10120.739781/2019-31	Cofins	2º trim 2013	R\$ 95.852,31
10120.739782/2019-86	Cofins	3º trim 2013	R\$ 88.736,96
10120.739783/2019-21	Cofins	4º trim 2013	R\$ 114.246,14

A fiscalização constatou que o produto comercializado se tratava de leite *in natura*.

Por se tratar de leite *in natura*, a receita proveniente de sua comercialização atrai a incidência do PIS e da COFINS. Dessa forma, apurou os débitos relativos às contribuições e utilizou o crédito reconhecido em favor da Recorrente, para fins de compensação, conforme tabela abaixo extraída da e-folhas 1016:

Tributo	Mês	Base de Cálculo do Crédito Presumido	Glosa – NFe Canceladas	Base de Cálculo do Crédito Presumido Ajustada	Crédito Antes do Estorno e Utilizações	Estorno	Débitos – saídas de leite in natura	Crédito Utilizado	Saldo Mensal	Saldo Acumulado	Saldo a Ressarcir
PIS	01/2013	912.559,60		912.559,60	9.034,34	6,86	0,00	1.582,50	7.444,98	7.444,98	0,00
PIS	02/2013	815.700,00	115.134,22	700.565,78	6.935,60	12,04	0,00	2,08	6.921,48	14.366,46	0,00
PIS	03/2013	818.408,08	7.007,93	811.400,15	8.032,86	3.736,20	6.194,30	0,00	-1.897,63	12.468,83	0,00

A fiscalização indeferiu o crédito pleiteado, sob o fundamento de que, houve a necessidade de aproveitamento de ofício dos créditos homologados, considerando que a Recorrente teria deixado de recolher o PIS/COFINS incidente sobre a receita obtida com as vendas de leite *in natura*, as quais não se enquadram nas hipóteses de suspensão (art. 8º, Lei nº 10.925/04) ou tributação a alíquota 0 (art. 1º, Lei nº 10.925/04).

Assim, o Despacho Decisório concluiu que não há saldo credor a ser ressarcido, posição referendada pelo Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

A Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, consolidou a legislação tributária no que tange aos créditos ressarcíveis. O crédito presumido em comento possui previsão de ressarcimento no artigo 53:

Art. 53. O saldo de créditos presumidos apurados na forma do § 3º do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite e de seus derivados classificados nos códigos da NCM mencionados no caput do art. 8º dessa Lei, existente em 30 de setembro de 2015, poderá ser objeto de ressarcimento ou compensação, observado o disposto no art. 54.

§ 1º O pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação de que trata o caput poderão ser efetuados somente em relação aos créditos apurados no:

- I - ano-calendário de 2010, a partir de 1º de outubro de 2015;
- II - ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;
- III - ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;
- IV - ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018; e

V - período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e 30 de setembro de 2015, a partir de 1º de janeiro de 2019.

§ 2º A aplicação do disposto neste artigo independe de habilitação da pessoa jurídica no Programa Mais Leite Saudável, instituído pelo Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015.

Art. 54. O pedido de ressarcimento dos saldos de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os arts. 49 a 53 poderá ser efetuado somente para créditos apurados até 5 (cinco) anos anteriores contados da data do pedido.

Em virtude de uma análise profícua, cumpre transcrever o seguinte fragmento do Relatório de Auditoria (e-folhas 1.012 e seguintes):

Das Saídas de Leite

Em resposta à intimação, a contribuinte informa que tributa as saídas de leite in natura à alíquota zero das contribuições Pis e Cofins, utiliza como, fundamento o artigo 1º, inciso XI, Leinº 10.925/04, que versa sobre as saídas de leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado.

As notas fiscais eletrônicas de venda de leite estão relacionadas na planilha “TABELA Nfe Saída Venda de Leite Citale.xlsx” (fl. 654). Verifica-se que as saídas são de leite in natura, não se trata de leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado. Assim, o artigo 1º, inciso XI, Leinº 10.925/04, não abarca a mercadoria saída pela contribuinte, pois trata-se de produto diverso.

O leite in natura tem previsão de suspensão no artigo 8º da Lei 10.925/04. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º da Lei 10.925/04, ou quando realizada por pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

A hipótese de pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária descarta-se de plano, tendo em vista que a contribuinte não se enquadra em nenhuma das duas.

Desta forma, restaria a possibilidade de pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura. Essas são atividades exigidas ao captador de leite, que por excelência é caracterizado pela coleta do leite em cada produtor rural. Nota-se que o leite, quando no estabelecimento do captador, já cumpriu todas as condições cumulativas que o inciso II do § 1º art. 8º da Lei nº 10.924, de 2004, estatui. Depreende-se, assim, que o transporte a que o legislador se refere é o transporte até o estabelecimento do captador, onde ocorrerá o resfriamento (que já pode ter iniciado no transporte ou no próprio produtor) e a venda do leite a granel.

Em consulta as notas fiscais de entrada de leite, relacionadas na planilha “TABELA Nfe Entrada de Leite.xlsx” (fl. 654), verifica-se que o leite não foi adquirido diretamente de produtores rurais, nesse sentido, a etapa de coleta do leite já foi realizado pelas pessoas vendedoras.

Há que ressaltar que parte significativa do serviço de frete na aquisição do leite foi contratado na modalidade CIF, parte do frete contratado na modalidade FOB foi realizado por outra pessoa jurídica.

Assim, se fosse o caso de captação de leite, não cabe a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando a captação do leite for efetuada por outra empresa interligada. É que esses tributos têm como contribuinte a pessoa jurídica (Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; e Leinº 10.833, de 2003, art. 1º) e é no âmbito das atividades da pessoa jurídica que devem ser analisados. Se a atividade é

executada por outra empresa, mesmo que do mesmo grupo econômico, não é cumprido o requisito para fazer jus à suspensão das contribuições.

Desta maneira, a contribuinte não satisfaz as condições dos incisos II e III do §1º do art. 8º da Lei 10.925/04.

Trago ainda as conclusões do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, a partir das folhas 06 daquele documento:

Nesse contexto, percebe-se que a empresa não faz jus ao crédito presumido de PIS/COFINS sobre a comercialização de leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, nos termos do art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004, vez que, **ao contrário do que afirma, as Notas Fiscais de saída do produto comprovam que a operação de venda ocorreu na forma de leite *in natura***, conforme “TABELA Nfe Saída Venda de Leite Citale.xlsx” (fl. 654).

Assim, essas Notas Fiscais fazem prova perante o Fisco das operações comerciais das empresas na medida em que gozam de presunção de veracidade, presunção esta que somente pode ser afastada por quem o pretenda, por meios hábeis e bastantes para tanto. Portanto, a empresa apenas alega que o código NCM presente nas Notas Fiscais de saída estaria incorreto, mas não traz elementos de prova que ratifiquem seu argumento.

Prosseguindo a análise, a atividade da contribuinte também não se encaixa nas hipóteses de suspensão estabelecidas nos incisos II (pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*) e III (pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária) do § 1º do art. 8º da Lei 10.925/2004. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

Nesse quesito, em resposta à intimação, a contribuinte apresentou seu Contrato Social, que tem por objeto as seguintes atividades: “*Comércio, Importação e Exportação de Produtos de Laticínios; Comércio Varejista de Mercadorias em Geral, com predominância de Produtos Alimentícios; Representação Comercial; Transporte Rodoviário de Cargas; Comércio Varejista de Combustíveis; Comércio Varejista de Lubrificantes. Parágrafo Único - A filial nº 01 da sociedade tem por objetivo: Indústria de Laticínios; Comércio, Importação e Exportação de Produtos de Laticínios; Comércio Varejista de Mercadorias em Geral, com predominância de Produtos Alimentícios; Representação Comercial*”.

A Auditoria descartou, de plano, o exercício de atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária, prevista no inciso III. Portanto, restou a possibilidade do inciso II (pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*), o que, de acordo com as Notas Fiscais de Entrada (fl. 654) também não restou comprovado, vez que o leite não foi adquirido diretamente dos produtores rurais, nesse sentido, a etapa de coleta do leite já fora realizado pelas pessoas vendedoras.

É alegado às folhas 05 do Recurso Voluntário:

Consoante exposto em linhas pretéritas, o produto comercializado pela Recorrente através das notas fiscais identificadas pela Fiscalização, relacionadas na planilha “TABELA Nfe Saída Venda de Leite Citale.xlsx” (fl. 654), não se trata do leite *in natura*, mas sim de leite *in natura* submetido a processo de industrialização (pasteurização e ultrapasteurização).

O próprio NCM utilizado pela Recorrente nas operações objeto de exigência fiscal pelo i. Julgador, qual seja 0406.1010, indica a natureza de produto submetido à industrialização, tais como o leite pasteurizado e queijo mozzarella, ao passo que o leite cru / *in natura*, não submetido a qualquer tipo de alteração, é tratado sob a NCM 0401.2090.

Além disso, cumpre destacar que a Recorrente não é empresa produtora de leite, mas sim, utiliza-o como matéria-prima na produção de outros produtos lácteos, derivados daquele. Não consta, dentre as atividades por ela desenvolvidas, a mera revenda de leite.

De uma detida análise dos próprios documentos utilizados pela Fiscalização para formação de seu entendimento, percebe-se que o produto vendido pela Recorrente não é o leite *in natura*.

Com efeito, avaliando o preço do produto comercializado pela Recorrente (operações constantes do documento “TABELA NFe Saída Venda de Leite Citale.xlsx”), percebe-se que possui valor consideravelmente superior àquele praticado para aquisição de leite *in natura* (operações constantes do documento “TABELA NFe Entrada de Leite.xlsx”).

A diferença, i. Conselheiros Julgadores, de aproximadamente R\$ 0,20 (vinte centavos) por litro, decorre justamente das despesas incorridas no processo de beneficiamento do leite *in natura*.

Ora, tendo em vista que as vendas que implicaram em exigência fiscal pela Administração Tributária, representadas pelas notas fiscais elencadas na planilha “TABELA NFe Saída Venda de Leite Citale.xlsx”, foram todas realizadas pela Recorrente em favor de adquirente pessoa jurídica, importante indagar: por qual motivo, do ponto de vista financeiro, comprariam leite *in natura* junto à Recorrente por um valor superior àquele praticado pelo mercado?

Evidentemente, não se mostra razoável imaginar que determinada empresa suportaria um custo superior para aquisição de um produto, para o qual o mercado pratica um valor R\$ 0,20 menor, o que corrobora a alegação de que a aquisição realizada é pertinente ao leite submetido ao processo de industrialização desenvolvido pela Recorrente.

O argumento apresentado se fundamenta em dois pontos:

1. O NCM utilizado pela Recorrente nas operações objeto de exigência fiscal, qual seja 0406.1010, indica a natureza de produto submetido à industrialização;
2. O preço do produto comercializado pela Recorrente.

São argumentos absolutamente frágeis para comprovar o alegado, além do que conta no Contrato Social da Recorrente a atividade *Comércio, Importação e Exportação de Produtos de Laticínios*.

- A demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário

A comprovação da existência de direito creditório líquido e certo é inerente à certificação da legítima e correta compensação, conforme se depreende do art. 170 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O CTN remete à lei ordinária e, nos casos em que ela atribuir à autoridade administrativa, a função de estabelecer condições para que as compensações possam vir a ser realizadas.

Neste sentido, a regra replicada no inciso VII, §3º do art. 74 da Lei 9.430/1996:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal;

(Grifo e negrito nossos)

De clareza cristalina a regra para compensação de créditos tributários por apresentação de Declaração de Compensação (DCOMP): demonstração da certeza e liquidez.

Nesta toada, a demonstração da certeza e liquidez do crédito tributário que se almeja compensar é condição sine qua non para que a Autoridade Fiscal possa apurar a existência do crédito, sua extensão e, por óbvio, a certeza e liquidez que o torna exigível.

Ausentes os elementos probatórios que evidenciem o direito pleiteado pela Recorrente, não há outro caminho que não seja seu não reconhecimento.

- Do Ônus da Prova.

Coloque-se, inicialmente, que no que se refere à repartição do ônus da prova nas questões litigiosas, a legislação processual administrativo-tributária inclui disposições que, em regra, reproduzem aquele que é, por assim dizer, o princípio fundamental do direito probatório, qual seja o de que quem acusa e/ou alega deve provar.

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil, in verbis:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.

§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.

§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:

I. - recair sobre direito indisponível da parte;

II. - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.

O dispositivo transcrito é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, vez que a obrigação de provar está expressamente atribuída à Autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Pertinente destacar a lição do professor Hugo de Brito Machado, a respeito da divisão do ônus da prova:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. **A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil**". (original não destacado)¹

Sobre ônus da prova em compensação de créditos transcrevo entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, a qual me curvo para adotá-la neste voto:

...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

- Das provas.

As provas devem ser compreendidas como um meio apto a formar convencimento daquele que avalia determinada situação fática. No caso em testilha, o que deve ser compreendido e elevado ao patamar de prova são documentos aptos e idôneos para demonstrar as alegações enunciadas nos autos.

A finalidade da prova é a formação da convicção do julgador quanto à existência dos fatos. Em outras linhas, um dos principais objetivos do direito é fazer prevalecer a justiça. Para que uma decisão seja justa, é relevante que os fatos estejam provados a fim de que o julgador possa estar convencido da sua ocorrência.

O convencimento do julgador forma-se pela aferição dos elementos da ocorrência do fato, que assumem status de certeza. Mas não basta ter certeza, inafastável o efeito psicológico da prova, que promove o convencimento do julgador no intuito de prolatar decisão que representa a verdade.

¹ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Como já salientado, nos casos de utilização de direito creditório pela interessada, desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da interessada a demonstração da efetiva existência deste.

Assim, em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelo contribuinte; ausentes os documentos que atestem, de forma inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado.

Portanto, para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do crédito ou, em situações extremas, demonstrar indícios convergentes que levem ao entendimento de que as alegações são verossímeis, inclusive com a apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Neste sentido já se manifestou esse colegiado por meio do acórdão de n. 3003-000.463 de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães:

Importa lembrar que os livros contábeis trazem informações que interessam a vários usuários, alguns internos à empresa, como os dirigentes, associados e sócios, e outros externos, como os órgãos públicos administrativos, judiciários e fiscalizadores, fornecedores, entre outros. A validade jurídica desse conjunto de informações incorporado na escrituração contábil requer o devido registro público, no órgão competente, conferindo-lhe a autenticidade e validade como meio de prova aos diversos interessados, entre os quais a Administração Tributária.

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, deliberando sobre as normas técnicas a serem observadas pelos respectivos profissionais no exercício da profissão, aprovou, mediante a Resolução CFC nº 1.330, de 18 de março de 2011, a Norma Técnica ITG 2000 - Escrituração Contábil. Entre outras disposições, a referida resolução estabelece que os livros contábeis obrigatórios, entre os quais o Livro Diário e o Livro Razão, devem revestir-se de formalidades extrínsecas - tais como: a) serem encadernados; b) terem suas folhas numeradas sequencialmente; c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade - e também devem ser registrados em órgão competente - autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis, ex vi do art. 1.181 do Código Civil.

No caso concreto, além de não terem sido apresentados os livros Diário e/ou Razão - com termos de abertura e encerramento devidamente autenticados -, livros hábeis como meio de prova perante a Administração Tributária, o balancete apresentado se revela despido, como visto, de formalidade essencial para sua mínima eficácia perante destinatários externos à própria empresa.

Em outras palavras, em sede de verificação e julgamento das compensações declaradas, importa às autoridades fiscais e, também, aos tribunais administrativos aferir por documentação idônea a existência do crédito alegado.

- Do reconhecimento do direito creditório pleiteado condicionado à apresentação de documentos comprobatórios.

A intimação fiscal para esclarecimentos, nas hipóteses de restituição/compensação, trata, em verdade, de faculdade atribuída à autoridade administrativa competente para decidir sobre o crédito utilizado, dado que, conforme já fartamente esclarecido, a prova do indébito tributário resta a cargo do sujeito passivo. Nesse sentido dispõe, expressamente, a legislação de regência vigente a partir da implementação da restituição/compensação por meio de declaração:

Instrução Normativa SRF nº210, de 30 de setembro de 2002:

“Art. 4º A autoridade competente para decidir sobre a restituição poderá determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo, a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa SRF Nº 600, de 28 de dezembro de 2005:

“Art. 4º A autoridade da SRF competente para decidir sobre a restituição poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº900, de 30 de dezembro de 2008:

“Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012:

“Art. 76. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.”

Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017:

Art. 161. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

- à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e
- à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

A prova requerida em favor da pessoa jurídica consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz, prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)

Como visto da legislação transcrita, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS - Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 - (omissis)

Parágrafo único - os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto- lei n.º 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

E não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o, fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Portanto, no caso específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento de créditos tributários, à contribuinte cumpre o ônus que a legislação lhe atribui, quando traz os elementos de prova que demonstrem a existência do crédito.

E tal demonstração, no caso das pessoas jurídicas, está, por vezes, associada a uma conciliação entre registros contábeis e documentos que respaldem tais registros.

- Momento da apresentação das provas.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual.

No do Processo Administrativo Fiscal na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

- a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Neste sentido, a inteligência do art. 17 do Decreto 70.235/1972 toda a matéria de defesa deve ser alegada na impugnação/manifestação de inconformidade, de modo que há preclusão para elencar novos elementos fáticos em sede recursal.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Da lição do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho:

Sabemos que as provas devem estar em conjunto com as alegações, formando uma união harmônica e indissociável. Uma sem a outra não cumpre a função de clarear a verdade dos fatos.

Os fatos não vêm simplesmente prontos, tendo que ser construídos no processo, pelas partes e pelo julgador. Após a montagem desse quebra-cabeça, a decisão se dará com base na valoração das provas que permitirá o convencimento da autoridade julgadora. Assim, a importância da prova para uma decisão justa vem do fato dela dar verossimilhança às circunstâncias a ponto de formar a convicção do julgador.

Mais para que a prova seja bem valorada, se faz necessária uma dialética eficaz. Ainda mais quando a valoração é feita em sede de recurso.

Por isso que se diz que o recurso deverá ser dialético, isto é, discursivo. As razões do recurso são elemento indispensável ao órgão julgador, para o qual se dirige, possa julgar o mérito do recurso, ponderando-as em confronto com os motivos da decisão recorrida. O simples ato de acostar documentos desprovidos de argumentação não permite ao julgador chegar a qualquer conclusão acerca dos motivos determinantes do alegado direito requerido.

Não se pode olvidar que a produção de provas é facultada às partes, mas constitui-se em verdadeiro ônus processual, porquanto, embora o ato seja instituído em seu favor, não o sendo praticado no tempo certo, surge para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de o fazer-lo posteriormente, pois nesta hipótese, opera-se o fenômeno denominado de preclusão, isto porque, o processo é um caminhar para frente, não se admitindo, em regra, realização de instrução probatória tardia, pertinente a fases já ultrapassadas.

Daí, não tendo sido produzida a tempo, em primeira instância, não se admite que se faça em fases posteriores, sem que haja justificativa plausível para o retardo.

Dinamarco afirma que o direito à prova não é irrestrito ou infinito:

A constituição e a lei estabelecem certas balizas que também concorrem a traçar-lhes o perfil dogmático, a principiar pelo veto às provas obtidas por meio ilícitos. Em nível infraconstitucional o próprio sistema dos meios de prova, regido por formas

preestabelecidas, momentos, fases e principalmente preclusões, constitui legítima delimitação ao direito à prova e ao seu exercício. Falar em direito à prova, portanto, é falar em direito à prova legítima, a ser exercido segundo os procedimentos regidos pela lei.

Portanto, já em sua Manifestação de Inconformidade / Impugnação perante o órgão a quo, a Recorrente deve reunir todos os documentos suficientes e necessários para a demonstração da certeza e liquidez do crédito pretendido.

- Da produção de prova em função de solicitação de diligência.

No processo administrativo fiscal a autoridade julgadora não está obrigada a deferir pedidos de realização de diligência ou perícia requeridas. A teor do disposto no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, tais pedidos somente são deferidos quando necessários à formação de convicção do julgador.

Frise-se, a produção de provas, a realização de perícia ou diligência deve ser efetivada para a elucidação de fatos e/ou complementação de prova, isso tudo à critério da autoridade que realiza o julgamento do processo.

Também considero inaplicável o pedido de diligência. Com efeito, a recorrente já teve oportunidade para demonstrar seu direito material, após a ciência do Acórdão de manifestação de inconformidade. Permitir agora outra oportunidade malfere o art. 16, § 4º do PAF Decreto 70.235/72.

Neste momento é importante destacar que a diligência não se presta à complementação de provas que poderiam e deveriam ter sido produzidas pelo contribuinte que pleiteia o reconhecimento do direito ao crédito, segundo a regra geral, a qual o ônus probatório recai a quem alega. A diligência, pelo contrário, serve para permitir que a Receita Federal do Brasil possa aferir a prova produzida pelo contribuinte.

Portanto, é de se concluir pelo indeferimento do presente pleito.

- O princípio da verdade material

Noutro giro, o princípio da verdade material não é remédio para todos os males processuais. Não pode nem deve servir de salvo conduto para que se desvirtue o caminhar para frente, o ordenamento e a concatenação dos procedimentos processuais - essência de qualquer processo administrativo ou judicial.

Na realidade, a verdade material contrapõe-se ao formalismo exacerbado, presente no Processo civil, mas, de maneira alguma, priva o procedimento administrativo das necessárias formalidades. Daí se dizer que no Processo Administrativo Fiscal convivem harmonicamente os princípios da verdade material e da formalidade moderada. De sorte que se busque a verdade real, mas preservando as normas processuais que asseguram a segurança, a celeridade, a eficiência e o bom andamento do processo.

Ocorre que o julgador sempre tem que decidir, ele deve ter bom senso na busca pela verdade, evitando a obsessão que pode prejudicar a justiça célere.

A empresa permaneceu inerte em seu dever de colaboração, incidindo na carência probatória que implica o não reconhecimento do direito de crédito.

Nessa linha, não há que se falar em violação de quaisquer princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, do contraditório e ampla defesa, da finalidade,

proteção ao direito dos administrados ou motivação, quando o órgão julgador, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na convicção de que não foram juntadas provas suficientes, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e pelo afastamento de pedido de diligência.

Naturalmente, os órgãos julgadores podem, eventualmente, determinar, a seu critério, diligências/perícias para esclarecimentos de questões e fatos que julgar relevantes. Isso não significa, entretanto, que os órgãos julgadores deverão partir para uma desregrada e inoportuna busca por elementos de provas que deveriam ser trazidos pelo sujeito passivo no momento da impugnação.

Com efeito, existem regras claras que regulam a instrução e a preclusão probatória, não cabendo ao julgador afastar regras postas em face de aplicação indevida, no caso concreto, de eventuais princípios. A aplicação de princípios, como aqueles do formalismo moderado, da verdade material, razoabilidade, entre outros, não pode se dar às custas do afastamento de regras postas que servem, em última instância, para a concretização de outros princípios jurídicos valiosos – como, por exemplo, a razoável duração do processo e a segurança jurídica.

Acrescente-se, ademais, que não há que se falar em cerceamento de defesa ou violação do contraditório ou da proteção dos administrados, quando são franqueadas, ao sujeito passivo, diversas oportunidades para apresentar os documentos aptos a comprovar suas alegações.

No caso concreto, mesmo tendo sido intimado pela fiscalização e de ter o tribunal *a quo* expressamente consignado que o sujeito passivo havia deixado de apresentar todos os documentos suficientes e necessários para demonstrar suas alegações, o sujeito passivo se eximiu, em sede recursal, de apresentar documentos suficientes e necessários para a comprovação do crédito pretendido.

Nessa linha, entendo que o pedido de perícia ou diligência é descabido, devendo ser rechaçado de plano. Diligência ou perícia não servem para suprir prova documental que o próprio sujeito passivo deveria ter trazido aos autos em ocasião oportuna.

A título de exemplo: Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016.
Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO / RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGENCIA/PERÍCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)"

Aliás, o princípio da Verdade Material não supre a necessidade de comprovação das alegações, nem inverte o ônus da prova, apenas viabiliza a liberdade do julgador em analisar outros meios que comprove os fatos, no caso sob análise não há esses “outros meios”, pois não há provas bastantes.

Dessa forma, complementando o que já foi esclarecido anteriormente, apesar de advertido pela decisão recorrida que a contribuinte deveria “trazer os elementos que o demonstrem e comprovem quando lhe for oportunizado recorrer na fase processual seguinte, o recurso voluntário ao CARF, se assim lhe convier” nada trouxe aos autos que comprovasse a existência do pleiteado direito creditório. Desse modo., mantém-se, por seus exatos termos, a decisão recorrida que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade e não reconheceu o Direito Creditório.

Atentando-se para o presente caso, não se vislumbra qualquer fundamento fático ou jurídico trazido pela Recorrente capaz de alterar a conclusão em torno do direito ao crédito alcançada no despacho decisório e mantida pela decisão recorrida.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Fl. 19 do Acórdão n.º 3302-011.412 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.721042/2018-11